



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EG Therm s.r.o.**, „v likvidaci“, IČ 26152380, se sídlem Ústecká 396/27, Praha 8, zast. JUDr. Gabrielem Brenkou, advokátem, se sídlem Štěpánská 17, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2019, č. j. 12053-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2017-09, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2021, č. j. 9 Af 38/2019 - 86,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) platebním výměrem ze dne 11. 1. 2019, č. j. 29407/2019-510000-32.1, stanovil žalobkyni vratku spotřební daně z minerálních olejů ve výši 0 Kč. Uvedeným platebním výměrem tak nebyl uznán nárok žalobkyně na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období září 2017 z důvodu nesplnění podmínky stanovené v § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), neboť žalobkyně neprokázala, že minerální oleje prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 7. 2019, č. j. 12053-2/2019-900000-313, sp. zn. 26152380/5792/2017-09, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil uvedený platební výměr správce daně.

[3] Proti tomuto rozhodnutí o odvolání podala žalobkyně žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 18. 8. 2021, č. j. 9 Af 38/2019 - 86 zamítl.

[4] Městský soud se předně zabýval námitkou porušení legitimního očekávání žalobkyně, jež uvedla, že jí nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů byl přiznáván po dobu 17 let, a to za stejného skutkového a právního stavu. Městský soud konstatoval, že pokud celní orgány žalobkyni v minulosti vyměřovaly nárok na vrácení spotřební daně konkludentně za nezměněného skutkového stavu, činily tak v rozporu s právními předpisy a judikaturou správních soudů. Jednalo se tedy o nezákonnou správní praxi, která nemohla žalobkyni založit legitimní očekávání.

[5] Postup celních orgánů vůči žalobkyni v minulosti (do zdaňovacího období červenec 2017) byl podle městského soudu jednoznačně skutkově jiný, jelikož až ve věcech od zdaňovacího období červenec 2017, stejně jako v projednávané věci, správce daně na základě zjištěných důkazů provedl rozbor faktické činnosti žalobkyně, a nespokojil se tedy s pouhým vyhodnocením předložených formálních náležitostí (smluv, faktur). V projednávané věci zjistil, že žalobkyně prokazatelně nepoužila minerální oleje pro výrobu tepla, ale pouze činila úkony k výrobě tepla směřující, a nesplnila tak jednu z podmínek stanovenou v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro vrácení spotřební daně. Pokud by jí celní orgány i za této situace přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Jestliže tedy celní orgány dospěly k závěru, že jejich dosavadní postup ve vztahu k žalobkyni nebyl v souladu se zákonem, mohly věc posoudit odlišně od svých dřívějších postupů.

[6] Městský soud připustil, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností založit legitimní očekávání adresátů právních norem. Při rozporu mezi principem legitimního očekávání a principem legality je nutno zohledňovat i konkrétní okolnosti případu. Zejména je třeba vzít v potaz důvody změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi a zda dotčené subjekty měly možnost se s touto změnou předem seznámit. Tyto podmínky byly v projednávaném případě splněny, neboť žalobkyně byla seznámena s pochybnostmi správce daně ohledně toho, zda skutečně splňovala podmínky uvedené v § 56 zákona o spotřebních daních. Žalobou napadené rozhodnutí tedy nemohlo být pro žalobkyni překvapivé, jelikož věděla o probíhající kontrole ze strany správce daně.

[7] Městský soud se proto neztotožnil s žalobní námitkou, že se celní orgány účelově snažily dokazováním odůvodnit změnu svého právního výkladu. Celní orgány pouze v průběhu daňového řízení zjistily nové, pro věc rozhodné skutečnosti, které jim v minulosti známy nebyly. Až v průběhu projednávání věcí za zdaňovací období červenec 2017 a období následující na základě podrobné analýzy zjistily, že skutečný stav věci je jiný, než žalobkyně tvrdila v daňovém přiznání a než jim dokládala. Pokud žalobkyně v rozporu se zákonem uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně za situace, kdy v důsledku liknavosti celních orgánů jí byl tento nárok v minulosti opakovaně přiznáván, nemůže s odkazem na legitimní očekávání požadovat jeho opětovné přiznání. Obzvláště v případě, kdy celní orgány na základě nově zjištěných skutečností, tj. nikoliv pouhou změnou právního výkladu, dospěly k jednoznačnému závěru o nesplnění zákonných podmínek stanovených v § 56 zákona o spotřebních daních.

[8] Důvodnou městský soud neshledal ani námitku o nesouladu postupu celních orgánů a orgánů finanční správy. Žalobkyně byla podle zprávy o daňové kontrole považována za výrobce a dodavatele tepla pro účely daně z přidané hodnoty. Městský soud neshledal, že by byly orgány celní správy vázány názorem orgánů finanční správy, jelikož jejich závěry se týkaly daně z přidané hodnoty, a nikoliv skutečnosti, zda v konkrétním místě a čase žalobkyně skutečně teplo vyráběla, a naplnila tak podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti tomuto rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodu jeho nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Stěžovatelka nesouhlasila s posouzením námitky legitimního očekávání městským soudem. Zdůraznila, že již od roku 2000 uplatňovala nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů a celní orgány jejím žádostem pokaždé vyhověly. V průběhu 17 let prováděly správní orgány různá místní šetření, ale nikdy nedospěly k závěrům zpochybňujícím její nárok. Tím stěžovatelku pouze utvrzovaly v jejím legitimním očekávání. Nelze jí klást k tíži, že celní orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu.

[11] Koncepce legitimního očekávání má spočívat v důvěře ve správnost předchozí rozhodovací praxe (nebo také nečinnosti) příslušného státního orgánu. Otázkou podle stěžovatelky nebylo, zda na základě rozhodování správce daně mohla nebo nemohla očekávat, že její činnost je v souladu s § 56 zákona o spotřebních daních, ale zda mohla nebo nemohla legitimně očekávat, že k ní budou celní orgány přistupovat stejným způsobem jako v předchozích 17 letech. Dále stěžovatelka odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, ze kterého dovozovala, že orgány celní správy měly nejdříve zaujmout stanovisko k výkladu pojmu „výrobce tepla“, které by však použily až v dalším řízení o vrácení spotřební daně. Tím by stěžovatelka měla možnost se na nový postup celních orgánů řádně připravit.

[12] Stěžovatelka nesouhlasila ani s tvrzením městského soudu, že legitimní očekávání, vzhledem k oprávněnosti jejího nároku na vrácení spotřební daně, muselo být přerušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126. I po vydání zmíněného rozsudku totiž správce daně dále považoval stěžovatelčiny nároky za oprávněné. Stěžovatelka se tedy domnívá, že postup orgánů celní správy měl pouze za cíl změnit právní hodnocení jejího postavení, aniž by došlo k reálné změně skutkového stavu. Legitimní očekávání stěžovatelky, že je skutečně výrobcem tepla, byla potvrzena i orgány finanční správy, protože v jejich zprávách o daňové kontrole byla považována za výrobce tepla také z hlediska zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

[13] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém původním závěru. Neztotožnil se s tvrzením stěžovatelky, že svou nečinností, kdy jí konkludentně vyměřoval vrácenou spotřební daň za minerální oleje, aniž by komplexně ověřoval skutkový stav, založil legitimní očekávání. Opačný závěr by zcela vyvrátil smysl veřejnoprávní kontroly nad dodržováním právních norem, neboť u řady přestupkových a jiných protiprávních jednání o tomto jednání nemají příslušné orgány povědomost, v důsledku čehož může protiprávní stav trvat i delší dobu.

[15] I přes to, že na některých místech spotřeby minerálních olejů se konala místní šetření, celní orgány v jejich průběhu podle žalovaného nezjišťovaly, kdo je skutečným výrobcem tepla. Nelze odhlédnout od skutečnosti, že správné informace o skutečném výrobcu tepla neměl správce daně k dispozici i z důvodu disimulace. Stěžovatelkou předložené smlouvy, dohody a pověření zakrývaly skutečný obsah právního jednání. Stěžovatelce jako osobě odborně způsobilé navíc musela být známa právní úprava i k ní se vztahující judikatura.

[16] Žalovaný měl za to, že i když došlo ke zjištění skutečného skutkového stavu až po poměrně dlouhé době, stále se jednalo o zákonný a zákonem předvídaný postup. Pokud správce daně konkludentně přiznával vratku spotřební daně na základě daňového tvrzení stěžovatelky, nelze v tom spatřovat nezákonný postup, ačkoliv nárok na vrácení daně ani v tuto dobu neměla. Je nepochybné, že správci daně nejsou schopni prověřit všechna daňová tvrzení u nich podaná. Proto zákonodárce zvolil takový postup, že se daň vyměří shodně s tvrzením daňového subjektu a v případě pochybností o zákonném postupu se zjistí správná výše daně a výše vrácené daně se podle tohoto výsledku změní.

[17] Na závěr žalovaný uvedl, že i kdyby snad skutečně došlo k založení legitimního očekávání stěžovatelce v tom, že jí bude i nadále přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, toto legitimní očekávání by přesto muselo skončit se zdaňovacím obdobím červenec 2017. V této době již nebyl nárok na vrácení spotřební daně stěžovatelce vůbec přiznán a správce daně jí odůvodnil, proč ji nepovažuje za skutečného výrobce tepla. V dalších zdaňovacích obdobích, tedy ani v září 2017, o kterém bylo v nyní projednávané věci rozhodováno, by ani tak již stěžovatelce legitimní očekávání nesvědčilo.

[18] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[20] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v projednávané věci se jedná především o posouzení právní otázky, zda bylo stěžovatelce v příslušné věci založeno legitimní očekávání ve zdaňovacím období září 2017.

[21] Shodnou otázkou se Nejvyšší správní soud již zabýval mimo jiné ve svých rozsudcích ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1 Afs 305/2021 - 35, ze dne 31. 1. 2021, č. j. 4 Afs 321/2021 - 39, a ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021 - 43. Závěry v nich uvedené k této problematice jsou přitom plně použitelné i v nyní projednávané věci. Čtvrtý senát z nich proto vychází i v souzeném případě, neboť neshledává důvod se od nich jakkoliv odchýlit.

[22] Zásada legitimního očekávání je zakotvena v § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, kdy „[s]právní orgán dbá, [...] aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.“

[23] Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, kdy uzavřel, že „správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě. Správní praxi zakládající legitimní očekávání lze změnit, pokud je taková změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je rádne odůvodněna závažnými okolnostmi. Libovolná (svévolná) změna výkladu právních předpisů směřující k tíži adresátů není přípustná. Za racionální (nikoliv svévolnou) změnu správní praxe lze přitom s přihlídnutím ke konkrétním okolnostem považovat změnu

pokračování

interpretovaného zákona, změnu zákonů souvisejících s interpretovaným předpisem (systematický výklad) a změnu skutečností rozhodných pro interpretaci zákona (teleologický výklad).“ Obdobně rozhodl také Ústavní soud například v nálezu ze dne 19. 3. 2009, sp. zn. III. ÚS 2822/07.

[24] Z výše uvedeného plyne, že správní praxe, kterou by mohlo být založeno legitimní očekávání, není absolutně nepřekonatelná, nýbrž ji lze měnit. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze *pro futuro*, z racionálních důvodů a pro všechny případy, kterých se praxí zavedený postup správního orgánu dotýká (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 - 86). Zásada legitimního očekávání je také omezena jinými zásadami, jež je v rámci správního řízení správní orgán povinen respektovat, zejména zásadou legality (rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).

[25] Legitimní očekávání však nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 - 35, č. 3444/2016 Sb. NSS: „*Účastník řízení se však nepochybně před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale může se domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.*“

[26] Jak uvedl soud výše, legitimní očekávání účastníka řízení není bezbřehé a správní orgán svou praxi může změnit. Důraz na nároky kladené na změnu již existující správní praxe se odvíjí od její ustálenosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009 - 233).

[27] Spornou otázkou v řízení před celními orgány bylo v nyní souzené věci to, zda lze považovat stěžovatelku za výrobkyni tepla, které podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních náleží nárok na vrácení spotřební daně. Tuto otázku stěžovatelka již v kasační stížnosti nevznáší. Soud proto doplňuje odůvodnění v tomto ohledu jen pro objasnění rozložení povinností mezi správce daně a daňový subjekt v souvislosti s podáním daňového přiznání a vyměřením daně.

[28] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních *nárok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.*“

[29] Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních se uplatňuje v daňovém přiznání podle § 56 odst. 10 téhož zákona.

[30] Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. K vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoli přičinění (fikcí) přímo ze zákona (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu

ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, č. 3260/2015 Sb. NSS, či ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 - 73). Břemeno správného tvrzení daně tak leží na daňovém subjektu, který také odpovídá za to, že se tvrzení zakládá na pravdivých informacích.

[31] Celní orgány stěžovatelce podle jejího tvrzení od roku 2000 do června roku 2017 vracely spotřební daň z minerálních olejů. Podle vyjádření žalovaného celní orgány konkludentně vyměřovaly daň (nárok stěžovatelky), kterou stěžovatelka měla povinnost uvádět a také uváděla do řádných daňových přiznání. Její povinností bylo do daňových přiznání uvádět správné údaje. Správce daně pouze na základě těchto tvrzení vyměřil daň, aniž by zkoumal skutkový stav a ověřoval stěžovatelčina tvrzení. Konkludentní stanovení daně tedy nemohlo stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku. Ten pouze vycházel z tvrzení daňového subjektu, a vyměřil tedy takovou daň, jakou tvrdil daňový subjekt sám.

[32] Platebním výměrem za zdaňovací období červenec 2017 ze dne 15. 12. 2017 (který není předmětem přezkumu v nynějším řízení) vyměřil správce daně nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Správce daně takto postupoval po výzvě stěžovatelce k odstranění pochybností ze dne 25. 9. 2017, jelikož měl pochybnosti o oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle zmíněného ustanovení. Postupem k odstranění pochybností (§ 89 daňového řádu), po doplnění správcem daně požadovaných listin, dospěl k závěru, že stěžovatelku nelze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a proto jí uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů nepřiznal.

[33] Z výše uvedeného tedy plyne, že stěžovatelka byla nejpozději výzvou správce daně ze dne 25. 9. 2017 seznámena s jeho pochybnostmi o skutkovém stavu a ode dne 15. 12. 2017, kdy správce daně vydal platební výměr, byla také seznámena s právním názorem správce daně. Ten na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že stěžovatelka není výrobkyní tepla, neboť nespĺňuje požadavky na ní kladené, které vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004 - 126. Tyto skutečnosti jsou soudu známé z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 4. 2021, č. j. 15 Af 15/2018 - 92.

[34] Předmětem přezkumu v nynější věci je rozhodnutí žalovaného, kterým potvrdil platební výměr správce daně ze dne 11. 1. 2019 ve výši 0 Kč za zdaňovací období září 2017. Stěžovatelka podala celnímu úřadu řádné daňové přiznání za měsíc září dne 26. 10. 2017. Dne 20. 4. 2018 byla u ní zahájena daňová kontrola podle § 87 daňového řádu zaměřená na prověření oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období srpen až listopad 2017; konkrétně k ověření naplnění podmínky podle citovaného ustanovení, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká právníckým a fyzickým osobám u minerálních olejů, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 20. 12. 2018, č. j. 71583-76/2018-510000-52, je přitom zřejmé, že správce daně učinil zjištění, podle něhož proces výroby tepla neprováděla stěžovatelka sama (některé činnosti s tím spojené prováděli sami jednotliví odběratelé), a uvedenou podmínku nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak nespĺnila.

[35] Obecně lze se stěžovatelkou souhlasit, že postup správních orgánů by měl respektovat zavedenou správní praxi, přičemž je zásadní vyvarovat se libovůle, popřípadě překvapivého přístupu v typově shodných věcech. Princip legitimního očekávání lze považovat za jeden z hlavních ústavních principů, jímž se musí veřejná správa ve své činnosti řídit. Na druhou stranu ani dlouhodobá a zavedená správní praxe nesmí znamenat rigidní zakonzervování nastoleného

pokračování

stavu v případech, kdy pro změnu praxe existují rozumné důvody. Zcela jistě se nelze legitimního očekávání dovolávat ani v případech, kdy by správní praxe byla vytvořena nesprávným, respektive nezákonným postupem.

[36] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již výše, princip legitimního očekávání automaticky neznamená nezměnitelný přístup k dlouhodobé správní praxi. Odchýlit se od určité správní praxe, jež se případně vytvořila, totiž správní orgán může, avšak zásadně pouze z racionálních důvodů a s účinky pro budoucnost.

[37] Stěžovatelka tvrdí, že jí svědčí legitimní očekávání vůči rozhodování celních orgánů, které jí po dobu 17 let vždy uznaly nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nicméně jak plyne z rekapitulace skutkového stavu, pojal správce daně podezření ohledně splnění požadavků pro vrácení spotřební daně již za zdaňovací období červenec 2017.

[38] Dne 25. 9. 2017 byla stěžovatelka informována správcem daně o pochybnostech, zda splňuje podmínky pro vrácení spotřební daně. Tímto sdělením dal správce daně najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit, a stěžovatelka byla s touto změnou seznámena. Z obsahu předmětného sdělení sice nevyplývá konečný závěr, nicméně je z něho zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje.

[39] Stěžovatelce tedy v době podání daňového přiznání za zdaňovací období září 2017 celnímu úřadu, k němuž došlo dne 26. 10. 2017, bylo známo, že správce daně na základě provedeného dokazování přehodnotil závěr ohledně nároku na vrácení spotřební daně.

[40] Změna přístupu ke stěžovatelce nebyla svévolná, ale racionální, odůvodněná a opodstatněná. Správce daně vycházel z nově zjištěných skutečností a provedeného dokazování.

[41] Nejvyšší správní soud proto shrnuje, že správce daně ani žalovaný svým postupem neporušili zásadu legitimního očekávání. K oznámení možné změny správní praxe správcem daně došlo již dne 25. 9. 2017 při postupu k odstranění pochybností ohledně zdaňovacího období červenec 2017. Stěžovatelce tak bylo v době podání řádného daňového přiznání za zdaňovací období září 2017 známo, že jí správce daně nepovažuje za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních. Proto již stěžovatelka nemohla legitimně očekávat, že vůči ní bude správce daně nadále uplatňovat svou dřívější praxi, jelikož jí již nepovažoval za skutečnou výrobkyni tepla.

[42] Poukaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, není přílehlavý, neboť v této věci správce daně na rozdíl od posuzované věci nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi.

[43] Ani námitka ohledně založení legitimního očekávání výsledkem daňové kontroly finančních orgánů není v dané věci relevantní. Tato daňová kontrola totiž proběhla ještě předtím, než byla stěžovatelka seznámena se změnou praxe správce daně.

[44] Lze tedy shrnout, že městský soud učinil správný závěr, podle něhož stěžovatelce nenáleželo legitimní očekávání, že celní orgány budou vůči ní postupovat shodně jako ve zdaňovacích obdobích do června 2017. Napadený rozsudek je proto zákonný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. března 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu